

## Alla prova dei giudici

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 25 ottobre 2010

anche in mancanza di certificazione del sostituto, chi ha subito una ritenuta può indicarla in dichiarazione: vediamo come

Come è noto, con la R.M. n. 68/E del 19 marzo 2009, l'Agenzia delle Entrate ha *svoltato* in ordine alla possibilità di scomputare le ritenute subite dai contribuenti, allorquando gli stessi non siano in condizione di esibire la prescritta certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta.

Nei casi in cui il contribuente non abbia ricevuto, nei termini di legge, dal sostituto d'imposta la certificazione delle ritenute effettivamente subite, le Entrate hanno ritenuto *"che il contribuente sia comunque legittimato allo scomputo delle ritenute subite, a condizione che sia in grado di documentare l'effettivo assoggettamento a ritenuta tramite esibizione congiunta della fattura e della relativa documentazione, proveniente da banche o altri intermediari finanziari, idonea a comprovare l'importo del compenso netto effettivamente percepito, al netto della ritenuta, così come risulta dalla predetta fattura"*.

Nell'ipotesi in cui fattura e documentazione siano prodotte in sede di controllo formale ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, il contribuente dovrà allegare una dichiarazione sostitutiva di atto notorio in cui dichiarare, sotto la propria responsabilità, che la documentazione attestante il pagamento si riferisce ad una determinata fattura regolarmente contabilizzata.

Nelle ipotesi di controllo ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, infatti, *"limitatamente ai redditi di lavoro autonomo e d'impresa, la predetta dichiarazione sostitutiva, accompagnata sia dalla fattura, in cui è generalmente indicato l'ammontare della ritenuta (la cui emissione comporta, di norma, l'esigibilità dell'imposta sul valore aggiunto e, di conseguenza, costituisce l'emittente debitore verso l'erario), sia dalla documentazione rilasciata da banche o altri operatori finanziari, assume un valore probatorio equipollente a quello della certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta, rilevando la stessa come dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà di cui all'art. 47 del D.P.R. n. 445/2000, che tiene luogo della certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta"*.

Con la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà il contribuente è infatti tenuto a dichiarare,

sotto la propria responsabilità, che la documentazione prodotta è riferita esclusivamente alla fattura e che a fronte della stessa non vi sono stati altri pagamenti da parte del sostituto.

## La giurisprudenza di Cassazione

A tale interpretazione si è giunti dopo diverse pronunce della Corte di Cassazione. Si segnalano, fra le più recenti:

- 

la sentenza n. 3304 del 19 febbraio 2004, secondo cui la certificazione dei sostituti d'imposta delle ritenute operate, non allegate alla dichiarazione, può essere dimostrata in giudizio dal contribuente, in quanto *"la dichiarazione dei redditi del contribuente affetta da errore (ovvero mancante della documentazione prescritta) è in linea di principio emendabile ed integrabile in ogni tempo quando dalla dichiarazione possono derivare al dichiarante oneri impositivi diversi e più gravosi di quelli che dovrebbero essere, in base alla legge, a suo carico"*;

- 

la sentenza n. 12072 del 18 marzo 2008 (dep. il 16 aprile 2008) che ha affermato che *"non v'è dubbio che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 3 nel testo all'epoca vigente prevedeva che la certificazione relativa alla ritenuta alla fonte doveva essere rilasciata dal sostituto d'imposta ed allegata alla dichiarazione dei redditi (le persone fisiche che hanno percepito somme o valori soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'acconto, devono allegare alla dichiarazione, un certificato del sostituto d'imposta attestante l'ammontare delle somme e dei valori corrisposti con l'indicazione della relativa causale e l'ammontare delle ritenute operate). La documentazione prescritta non può essere sostituita da equipollenti, come ad esempio dal c.d. conto individuale tenuti dai sostituti d'imposta, ai sensi del ricordato D.P.R. n. 917 del 1986, art. 21, nel testo vigente prima delle modifiche legislative del 1994". Inoltre, la Corte sostiene che "non sembra inoltre conferente il richiamo alla normativa attuale che non richiede più l'allegazione delle certificazioni in parola come adempimento del contribuente dichiarante; invero è comunque prescritto che questi conservi la documentazione certificativa delle ritenute d'acconto per tutto il periodo di decadenza del potere d'accertamento da parte dell'Ufficio; infatti nei casi di controllo la prova della ritenuta alla fonte può essere data solo con tale precipua documentazione. In altre parole, in subiecta materia, la nuova disciplina non fa che confermare la tesi dell'Amministrazione finanziaria".*

## **La sentenza dei giudici trevigiani**

Con sentenza n. 105 del 22 settembre 2010 (ud. del 14 luglio 2010) la CTP di Treviso, Sez. VII - ha ritenuto che, laddove il contribuente dimostri, anche attraverso documentazione diversa dall'attestazione da rilasciarsi a cura del sostituto, di aver percepito i proventi al netto della ritenuta d'acconto, spetta all'Amministrazione finanziaria assicurarsi attraverso l'esercizio delle facoltà di controllo e dei poteri autoritativi circa l'effettivo versamento delle ritenute operate.

## **Il processo**

Il contribuente proponeva tempestivo ricorso nei confronti dell'Agenzia delle Entrate di Treviso per l'annullamento della cartella esattoriale notificata relativa ad Irpef per l'anno di imposta 2005.

La ricorrente fa presente come l'oggetto del contendere sia relativo ad omessa certificazione di ritenute d'acconto con conseguente determinazione dell'imposta Irpef gravante sul reddito. Il tutto trae origine dalla richiesta della documentazione relativa ai certificati delle ritenute d'acconto rilasciate dal sostituto.

A sostegno della propria tesi, la parte richiama altresì proprio la risoluzione n. 68/E del 19.03.2009 con la quale l'Agenzia delle Entrate ha regolato il caso in cui il sostituto non sia in grado di esibire la documentazione attestante l'avvenuto pagamento della ritenuta d'acconto da parte del sostituto. E proprio in conformità a detta circolare la ricorrente fa presente di aver presentato le dichiarazioni rilasciate dai sostituti, che l'importo pagato era al netto della ritenuta d'acconto.

Si costituiva l'Agenzia delle Entrate con proprie controdeduzioni, evidenziando l'assenza delle relative fatture, della documentazione bancaria comprovante gli importi dei compensi netti effettivamente percepiti, e della dichiarazione sostitutiva dell'atto notorio, prevista dalla

richiamata risoluzione n.68/ del 19.03.2009.

## I motivi della decisione

Per i giudici trevigiani il ricorso è fondato e va accolto.

*Il contribuente si fatto "parte diligente nel richiedere ai sostituti l'invio delle relative attestazioni di versamento. È noto che in alcuni casi capita che il sostituto d'imposta per i motivi più svariati non trasmetta neppure tale attestato pur essendosi trattenuto l'importo dell'Irpef dovuta all'Erario. È chiaro però che in questi casi è il sostituto che "detiene" tale importo oltre ad essere tenuto per Legge al suo versamento all'Agenzia delle Entrate. Resta del tutto estraneo rispetto a questi obblighi e a tali adempimento il sostituto, come nel caso di specie è la ricorrente. In tali casi essa può solo comprovare di aver ricevuto il pagamento delle proprie prestazioni al netto della ritenuta d'acconto. Del resto nessun elemento l'Agenzia delle Entrate ha fornito per poter sostenere che la ricorrente abbia ricevuto tali importi, né ha contestato le fatture dove la ritenuta d'acconto è stata regolarmente esposta e non corrisposta alla ricorrente - quale soggetto sostituito".*

*La ricorrente, inoltre, come qualsiasi altro soggetto che versi nella stessa situazione, "non ha del resto nessun potere autoritativo per rivolgersi al sostituto d'imposta. Detti poteri ha invece l'Ufficio e cioè di richiedere al sostituto se effettivamente ha effettuato il pagamento, e se ha corrisposto somme ulteriori o meno rispetto a quelle indicate nella fattura e segnatamente gli importi relativo al tributo. Oltre a ciò ha non solo i poteri autoritativi ma pure il dovere giuridico di perseguire il sostituto che non avesse versato la ritenuta d'acconto qualora ne avesse indizio a tutela degli interessi erariali. Ma non solo: oggi ha anche gli strumenti informatici e giuridici per verificare se effettivamente tale versamento è avvenuto o meno e se la mancata trasmissione della certificazione corrisponda a una negligenza a un disguido postale o ad un effettivo mancato versamento".*

*Comunque, conclude la sentenza, il contribuente è in ogni caso "legittimato allo scomputo delle ritenute subite sul semplice presupposto di aver documentato, come ha fatto la ricorrente di aver ricevuto l'importo indicato nelle fatture ed esibendo le fatture medesime. Va peraltro altresì fatto rilevare che la negazione di tale diritto alla ricorrente, da parte dell'Ufficio, sul presupposto del mancato versamento non sarebbe comunque legittima poiché lo stesso non sarebbe comunque definitivo ben potendo l'Ufficio, nell'ipotesi di omesso versamento da parte*

*del sostituto, recuperare in seguito il relativo tributo a carico di chi non lo ha versato all'erario. Non si tratta quindi in nessun caso di una omissione che fa capo al sostituto, bensì al sostituto".*

In conclusione, la Commissione ritiene che la documentazione prodotta dalla ricorrente attesti senza ombra di dubbio che la stessa non ha percepito altre somme oltre a quelle relative ai pagamenti delle proprie prestazioni al netto della ritenuta d'acconto e che la stessa sia da sola sufficiente a comprovare tale condizione e ad esercitare il diritto a scomputare dall'Irpef le ritenute d'acconto sui redditi di lavoro autonomo che essa ha subito.

25 ottobre 2010

Roberta De Marchi

**Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l**

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l